Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32037 du rôle
Inscrit le 11 février 2013

Audience publique du 2 avril 2014

Recours formé par
Madame ..., …
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32037 du rôle et déposée le 11 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Mario Di Stefano, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 29 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 mai 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 13 juin 2013 par Maître Mario Di Stefano au nom et pour le compte de Madame ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juillet 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jens Konrad, en remplacement de Maître Mario Di Stefano, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 janvier 2014.

Le 29 décembre 2011, le bureau d'imposition Luxembourg …, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2010, ci-après désigné par « le bulletin », en précisant que l'imposition diffère sur la déclaration notamment sur le point suivant : « *revenu net provenant de capitaux mobiliers : 21.000-50-3000=17950 EUR* »

Par un courrier du 23 mars 2012 de la fiduciaire ...., Madame ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre ce bulletin.

A défaut de réponse du directeur, Madame ... a, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 février 2013, introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre le bulletin, recours qui est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse déclare que sa grand-mère ainsi que sa mère auraient créé le 28 novembre 2000 une fondation privée de droit autrichien dénommée ..., ci-après désignée par « *la Fondation* », avec siège en Autriche et auraient donné à la Fondation des biens immobiliers ainsi que des fonds en numéraires.

Sa grand-mère serait décédée le 1er mai 2003 et la Fondation aurait été mise en liquidation le 26 février 2010.

Suite à une décision de son directoire du 6 décembre 2010, la Fondation aurait versé à deux bénéficiaires, à savoir à elle-même et à Monsieur ..., un montant global de 50.000 €, dont 21.000 € à son bénéfice, notamment afin de leur permettre de prendre en charge des frais liés à la liquidation de la Fondation.

Or, la somme perçue par elle aurait été imposée comme un revenu provenant de capitaux mobiliers non exonérés, qualification que la demanderesse conteste à travers le présent recours.

Sans contester le droit d'imposition du Luxembourg concernant la somme perçue, en application de l'article 2 (1) de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Autriche tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune du 18 octobre 1962 telle que modifiée dans la suite, ci-après désigné par « la Convention de double imposition », la demanderesse conteste la qualification de revenu de capitaux mobiliers retenue par le bureau d'imposition.

Elle donne à considérer que l'énumération des revenus de capitaux mobiliers inscrite à l'article 91 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », serait limitative, de sorte que les revenus non spécifiquement y énumérés sortiraient de son champ d'application.

Comme la fondation de droit privé autrichien serait une forme juridique qui n'aurait pas d'équivalent en droit luxembourgeois et comme les revenus en provenance de celle-ci ne seraient pas expressément visés par l'article 97 LIR, il conviendrait d'apprécier les caractéristiques juridiques de la Fondation et de la relation juridique entre celle-ci et elle-même pour déterminer la qualification fiscale luxembourgeoise des sommes perçues.

En ce qui concerne les caractéristiques juridiques de la Fondation, la demanderesse expose qu'il s'agirait d'une personne morale de droit privé autrichien, créée dans le cadre de

trois actes notariés, à savoir une déclaration de fondation initiale en date du 28 novembre 2000, ci-après désignée par « la décision initiale », une déclaration de fondation additionnelle du 4 décembre 2000, ci-après désignée par « la décision additionnelle », et une seconde déclaration de fondation additionnelle du 30 août 2001. Ces déclarations constitueraient, en complément aux dispositions légales de droit autrichien applicables en la matière, l'ensemble des règles du fonctionnement de la Fondation.

La Fondation aurait perçu des fondatrices des dons en numéraires et en biens immobiliers et son but exclusif serait, en vertu du paragraphe 3 de la déclaration initiale, de soutenir les personnes bénéficiaires, ayant été déterminées ou étant déterminables en vertu du paragraphe 5 de la déclaration additionnelle et ce par la donation de fonds en numéraires, l'attribution de l'usufruit de biens de la Fondation ou de la donation de la propriété de ces biens, et d'assurer pour cela la continuité et le développement des actifs de la Fondation.

La demanderesse cite encore le paragraphe 4, point 1 de la déclaration additionnelle en vertu duquel l'ensemble des prestations ou attributions à effectuer par la Fondation au bénéfice d'un bénéficiaire devrait être faites sans contrepartie de la part des bénéficiaires. La Fondation serait représentée et administrée par un directoire, organe auquel elle n'aurait jamais appartenu. La Fondation elle-même serait soumise à une imposition conformément au droit fiscal autrichien.

En ce qui concerne le lien juridique entre elle-même et la Fondation, la demanderesse donne à considérer qu'elle n'aurait jamais fait ni d'apport ni de prêt sous quelque forme que ce soit, ni autrement mis à la disposition de la Fondation la jouissance d'un de ses biens et n'aurait jamais détenu une part sociale, des actions, des parts bénéficiaires ou autre titre similaire dans la Fondation, ni n'aurait-elle eu une créance de quelque nature que ce soit envers la Fondation. Elle n'aurait jamais eu un droit envers la Fondation à l'attribution d'actifs ou de versements en numéraires, à l'exception éventuellement à compter de la remise effective d'un bien ou le versement effectif d'une somme en numéraires, en renvoyant à cet égard au paragraphe 5, points 1 et 3 de la déclaration additionnelle. En effet, jusqu'à une remise de biens ou un paiement effectif en numéraires, les promesses d'attribution ou décisions de donation de la Fondation à son bénéfice pourraient à tout moment être révoquées aux termes du paragraphe 5, point 4 de la déclaration additionnelle. Il se dégagerait encore du paragraphe 4, point 1 de la déclaration additionnelle que les prestations ou attributions effectuées par la Fondation au bénéfice d'un bénéficiaire devraient être effectuées sans contrepartie de ce dernier. Il s'ensuivrait qu'elle n'aurait aucune obligation envers la Fondation en contrepartie du versement du montant de 21.000 €. Enfin, elle n'aurait jamais occupé une fonction ou exercé des droits politiques au sein de la Fondation qui lui aurait permis de contrôler l'attribution par la Fondation d'actifs à son profit.

En ce qui concerne le traitement fiscal des revenus en provenance de la Fondation, ceux-ci ne pourraient être qualifiés de revenus de capitaux mobiliers, mais pourraient tout au plus être qualifiés de donation.

En effet, le versement ne serait assimilable à aucune des catégories de revenus de capitaux mobiliers énumérés à l'article 97 LIR, puisque les catégories de revenus y mentionnées seraient le fruit de placements de tout genre de capitaux mobiliers et proviendraient d'une source productrice de recettes matérialisée par un ou plusieurs éléments de fortune faisant partie du patrimoine privé du contribuable. En d'autres mots, elles seraient la contrepartie de la mise à disposition temporaire de la jouissance d'une fortune.

Or, elle-même n'aurait mis à la disposition de la Fondation la jouissance d'aucun élément de sa fortune. D'autre part, elle n'aurait eu aucun droit à l'attribution d'un actif de la Fondation ou de revenus en découlant jusqu'à leur remise effective par la Fondation et les prestations ou attributions effectuées le devraient être sans contrepartie de sa part. Elle souligne pareillement le défaut de parts sociales ou autre participation ainsi que le défaut d'exercice d'une quelconque fonction au sein de la Fondation.

Elle donne encore à considérer que le défaut de qualification des revenus comme revenus de capitaux mobiliers serait conforme avec la position des autorités fiscales autrichiennes selon lesquelles les attributions effectuées par une fondation privée de droit autrichien à des non résidents ne qualifieraient pas de dividende et ne rentreraient pas dans le champ d'application de l'article 10 du modèle de convention de l'OCDE et notamment dans la catégorie « *revenus d'autres parts bénéficiaires* », visés au point 3 de cet article. Selon la position des autorités fiscales autrichiennes, ces revenus entreraient dans le champ d'application de l'article 21 dudit modèle de convention relatif au « *autres revenus* », donc l'équivalent de l'article 2 (1) de la Convention de double imposition. Suite à cette qualification, les autorités autrichiennes n'auraient pas appliqué de retenue à la source sur ces revenus.

Au contraire, les sommes perçues seraient à qualifier de donation et à défaut de convention fiscale en la matière conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Autriche, elles seraient imposables selon le droit luxembourgeois.

Au regard des dispositions luxembourgeoise en la matière, la demanderesse conclut qu'il s'agirait en l'espèce d'un don manuel, ne devant pas faire l'objet d'un acte authentique et n'étant de ce fait pas soumis aux droits de donation luxembourgeois.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Plus particulièrement, il se réfère à la décision du « *Vorstand* » de la fondation du 6 septembre 2010 et au terme « *ausschütten* » y employé, pour en conclure qu'il s'agirait de distributions faites aux intéressés.

Ensuite en ce qui concerne la référence faite par la demanderesse à la position des autorités autrichiennes concernant la qualification des sommes payées, le délégué du gouvernement donne à considérer que la qualification d'un revenu en tant que revenu provenant de capitaux mobiliers devrait se faire selon les seuls critères du droit interne luxembourgeois et qu'une interprétation d'une autorité étrangère concernant une catégorie de revenus prévue par des conventions fiscales n'aurait aucune incidence sur l'application de la loi sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois et sur les qualifications à faire à cet égard.

Il donne encore à considérer que les conventions fiscales auraient pour seul objet d'éliminer les doubles impositions, les Etats signataires se répartissant la matière imposable et déterminant la manière suivant laquelle les situations de double imposition peuvent être éliminées. Une fois que le pouvoir d'imposition est attribué au Luxembourg en vertu d'une convention, ce qui serait le cas en l'espèce, il y aurait lieu d'appliquer les seules dispositions fiscales de droit interne et de procéder aux qualifications du revenu litigieux à la lumière des catégories de revenus prévues par l'article 10 LIR conformément aux critères y contenus, en l'espèce la catégorie visée au numéro 6. Ainsi, si la classification d'un revenu sous une certaine rubrique d'une convention bilatérale aurait une conséquence en matière de compétence d'imposition, on ne pourrait pas en tirer des conclusions quant à la qualification et quant au régime d'imposition afférent suivant la loi fiscale interne d'un pays.

Subsidiairement, le délégué du gouvernement prend position par rapport à l'argumentation de la demanderesse fondée sur l'article 10 de la Convention de double imposition.

En ce qui concerne le régime fiscal luxembourgeois, le délégué du gouvernement fait valoir qu'à la lumière de l'article 97 LIR il conviendrait d'abord d'examiner si le revenu alloué en l'espèce provient d'un organisme à ranger dans les groupes des exploitations collectives et des organismes assimilés ou des entités transparentes, imposables dans le chef des associés.

A cet égard, il cite l'article 97 (1) points 1 et 7 LIR, renvoyant aux collectivités visées aux articles 159 et 160 LIR.

Parmi les collectivités visées à l'article 159 LIR, figureraient notamment les établissements d'utilité publique et autres fondations et les autres organismes de droit privé à caractère collectif, dont le revenu n'est pas imposable directement dans le chef d'un autre contribuable et les patrimoines d'affectation et les patrimoines vacants.

Pour ce qui est de l'article 159 (1) A 5 et 7 a) LIR, le délégué du gouvernement renvoie au commentaire de l'article 159 LIR. Seraient ainsi visées par l'article 159 (1) A 5. LIR notamment les entités telles que les fondations de droit privé si celles-ci sont assujetties elles-mêmes à l'impôt et ne sont pas transparentes. Or la *Privatstiftung* de droit autrichien aurait la personnalité juridique et serait assujettie à l'impôt sur le revenu des collectivités en Autriche. Les allocations seraient à imposer comme des revenus de capitaux dans le chef des bénéficiaires résidents.

Dans ce contexte, le délégué du gouvernement mentionne encore le paragraphe 3, 1. e) de la déclaration de fondation initiale, ainsi que les paragraphes 3 et 7, 1 de la déclaration additionnelle. Il en conclut que ce seraient des revenus réalisés dans le chef de la Fondation qui seraient alloués au bénéficiaire.

La désignation de telles allocations en vertu des statuts de la Fondation de *Zuwendungen* ne serait pas pertinente pour la qualification en vertu du droit luxembourgeois. Il ne s'agirait pas d'une donation de fonds en numéraires, mais d'une distribution par la fondation à ses bénéficiaires qui qualifierait de revenu de capitaux au sens de l'article 97, (1) LIR.

Le délégué du gouvernement soutient encore que les développements de la demanderesse fondés sur le constat qu'elle n'aurait jamais eu de droits envers la Fondation ne seraient pas pertinents. A cet égard, il fait valoir que ce ne seraient pas seulement les revenus en provenance de sociétés de capitaux qui pourraient être qualifiés de revenus de capitaux, puisque l'article 97 (1) point 1 LIR se réfèrerait à l'article 159 LIR et non pas seulement aux sociétés de capitaux visées à l'article 159 (1) A-1 LIR. Seraient donc concernés également les associations, fondations, ou autres organismes de droit privé à caractère collectif. A cet égard, il renvoie encore au commentaire de l'article 97 LIR faisant référence notamment aux associations sans but lucratif. Or, les membres de ces associations n'auraient pas de droit à l'attribution d'un versement en vertu de leur statut légal. Pourtant, si des distributions sont effectuées, celles-ci seraient imposables en tant que revenu de capitaux.

Par rapport à l'argumentation de la demanderesse qu'elle n'aurait jamais eu de fonctions au sein de la fondation, le délégué du gouvernement soutient que celle-ci ne serait pas non plus pertinente puisque l'article 97 LIR n'aurait pas trait uniquement à des revenus en

provenance de sociétés de capitaux, tel que cela se dégagerait des documents parlementaires qui viseraient également les associations sans but lucratif dans lesquelles les membres n'auraient notamment pas de droits sociaux.

La *Privatstiftung* de droit autrichien serait partant une personne morale de droit privé, assujettie à l'impôt sur le revenu des collectivités et aurait au regard de la loi fiscale autrichienne une individualité propre et serait passible de l'impôt sur le revenu des collectivités. Elle devrait donc être comparée par rapport au groupe des organismes à caractère collectif visés par l'article 159 LIR. Comme le droit luxembourgeois ne connaîtrait pas la fondation de droit privé, il conviendrait de la qualifier parmi les collectivités mentionnées à l'article 159 LIR comme « *autre organisme de droit privé à caractère collectif, dont le revenu n'est pas imposable directement dans le chef d'un autre contribuable* ». A cet égard, le délégué du gouvernement renvoie encore au *Körperschaftssteuergesetz* allemand.

Subsidiairement, une classification comme « *patrimoine d'affectation* » pourrait entrer en compte.

A cet égard, le délégué du gouvernement renvoie aux paragraphes 3, 1 a), 5.1, 6.1, 7.2 et 3, et 9 de la déclaration initiale.

Dans la mesure où parmi les collectivités au sens de l'article 159 LIR seraient compris également d'autres organismes à caractère privé et que la Fondation qualifierait comme un tel organisme, on serait en présence d'une distribution d'une somme d'argent allouée par un tel organisme à des bénéficiaires déterminés par les statuts.

Le délégué du gouvernement ajoute que l'article 97 (1) point 1 LIR se réfèrerait notamment aux « *autres produits alloués sous quelque forme que ce soit* » en provenance des collectivités visées à l'article 159 LIR. De même, l'article 97 (1) point 7 LIR viserait des indemnités spéciales et avantages alloués à côté ou en lieu et place des allocations spécifiées sub 1 à 6.

Il ressortirait des documents constitutifs de la Fondation qu'il s'agirait d'une prestation en numéraires (*Geldleistung*) effectuée par la Fondation et celle-ci qualifierait d'indemnité ou d'avantage au sens de l'article 97 (1) point 7 LIR, de sorte qu'il s'agirait de revenus de capitaux au sens de l'article 97 (1) LIR.

Enfin, le délégué du gouvernement prend position par rapport aux développements de la demanderesse concernant la qualification de donation.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir que la seule vérification, d'une part, des caractéristiques juridiques et fiscales de l'entité juridique qui a fait le versement et, d'autre part, de la source des fonds utilisés pour ce versement ne saurait suffire pour qualifier un versement de revenus de capitaux mobiliers.

Au contraire, il faudrait qu'il existe entre les parties une relation juridique déterminée. En effet, contrairement aux donations et selon les commentaires de l'article 97 LIR, les revenus de capitaux seraient le fruit de placements de toute nature de capitaux mobiliers. Ils proviendraient d'une source productrice de recettes, matérialisée par un ou plusieurs éléments de fortune faisant partie du patrimoine privé du contribuable et représenteraient la contrepartie de la mise à disposition temporaire de la jouissance d'une fortune. Cela serait d'ailleurs illustré par l'emploi du mot « *revenu* ».

Ce serait pour cette raison que l'article 97 (1), point 1 LIR requerrait expressément que les revenus soient perçus en raison des actions, parts de capitaux, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 157 et 160 LIR. Pareillement, l'article 97 (1), point 2 LIR requerrait une « *mise de fonds dans une entreprise* » et le point 8 du même article requerrait un « *titre de capital ou de créance correspondant* ». Concernant les autres revenus visés aux points 3, 4, 5, 6 et 9 de l'article 97 LIR, l'existence d'un titre correspondant serait également systématiquement requis et le projet de loi relatif à l'article 97 (1) LIR préciserait expressément que les allocations ne seraient imposables comme revenu de toute nature que si elles sont faites en raison des actions ou participations et que les allocations seraient des revenus de capitaux lorsqu'elles découlent du droit social en ce sens qu'elles ne seraient pas faites à un non sociétaire. Pareillement, les indemnités spéciales et avantages alloués à côté ou en lieu et place des allocations spécifiées aux points 1 à 6 de l'article 97 LIR pourraient qualifier de revenus de capitaux mobiliers uniquement s'il existe entre le bénéficiaire et l'entité juridique une relation juridique visée à l'article 97 (1) LIR, consistant en la mise à disposition par le bénéficiaire au bénéfice de l'entité distributrice un capital mobilier dans le cadre d'une participation de toute nature dans l'entité juridique distributrice ou de la détention par le bénéficiaire d'un titre de créance ou d'un titre analogue envers ladite entité.

Or, en l'espèce elle n'aurait pas mis à disposition de la Fondation la jouissance d'un élément de sa fortune, elle n'aurait détenu aucune action, part de capital, part bénéficiaire ou autre participation.

Puisque l'existence d'une relation juridique telle que prédécrite entre le bénéficiaire des revenus et l'entité qui les verse, inexistante en l'espèce, constituerait la condition fondamentale pour la qualification de revenus de capitaux mobiliers au sens de l'article 97 LIR, le montant litigieux ne pourrait être imposable comme revenu provenant de capitaux mobiliers.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement reprend en substance son argumentaire développé dans le mémoire en réponse, en soulignant en guise de conclusion que la Fondation serait à qualifier d'« *autre organisme de droit privé* » au sens de l'article 159 (1) A 7 a) LIR, que les bénéficiaires seraient déterminés par les documents constitutifs de la fondation et encadrés par la loi autrichienne et que les distributions faites constitueraient des revenus de capitaux mobiliers puisqu'elles découleraient des droits régnant la fondation, à savoir les actes constitutifs et la loi autrichienne, tout en soulignant que ce seraient les revenus réalisés dans le chef de la Fondation qui seraient alloués aux bénéficiaires.

Le tribunal constate que les parties à l'instance sont d'accord sur le droit d'imposition de l'Etat luxembourgeois des sommes perçues par la demanderesse sur le fondement de la Convention de double imposition.

En revanche, elles sont en désaccord sur la qualification à donner aux sommes perçues, la demanderesse préconisant la qualification de donation, tandis que la partie étatique estime qu'il s'agirait d'un revenu provenant de capitaux mobiliers au sens de l'article 97 LIR.

Tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement cette qualification est à effectuer au regard du seul droit luxembourgeois, et non pas par rapport à la Convention de double imposition ou à de telles convention conclues avec d'autres Etats, puisqu'une convention préventive de double imposition tend à opérer la délimitation réciproque des souverainetés fiscales respectives des Etats signataires seulement en ce qu'elle répartit entre eux le droit d'imposition des différentes catégories de revenus, et des différents éléments de

fortune, sans en règle générale empiéter sur le régime d'imposition qu'un Etat signataire. Il s'ensuit que les explications fournies par la demanderesse sur le fondement de conventions de double imposition ou encore le modèle de convention de l'OCDE sont à rejeter comme n'étant pas pertinentes.

L'article 10 LIR énumère les revenus entrant seuls en ligne de compte pour la détermination des revenus nets au sens de l'article 7, alinéa 2 LIR, à la base de la détermination du revenu imposable conformément à l'alinéa 1er de l'article 7 LIR, parmi lesquels figurent les revenus nets provenant de capitaux mobiliers.

Les revenus provenant de capitaux mobiliers ne sont pas définis de manière générale par la loi, mais ils sont énumérés à l'article 97 (1) LIR comme suit :

« *(1) Sont considérés comme revenus provenant de capitaux mobiliers :*

1. *les dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160;*

2. *les parts de bénéfice touchées, du chef de sa mise de fonds dans une entreprise de la nature de celles visées à l'article 14, par le bailleur de fonds rémunéré en proportion du bénéfice ;*

3. *les arrérages et intérêts d'obligations et d'autres titres analogues y compris les parts de bénéfice et les primes de remboursement;*

4. *les intérêts de créances non visées sub 2 ou 3 garanties par un droit dont l'opposabilité aux tiers est soumise à la transcription ou à l'inscription sur les registres du conservateur des hypothèques au Grand-Duché;*

5. *les intérêts des créances de toute nature non visées sub 2, 3 ou 4 et notamment des prêts, avoirs, dépôts, comptes d'épargne, comptes courants;*

6. *l'escompte relatif aux titres de créances négociables,*

7. *les indemnités spéciales et avantages alloués à côté ou en lieu et place des allocations spécifiées ci-dessus sub 1 à 6;*

8. *le produit de la réalisation avant terme de coupons de dividendes ou d'intérêts ou de produits analogues, lorsque le titre de capital ou de créance correspondant n'est pas réalisé simultanément avec le coupon;*

9. *l'indemnité obtenue lors de la cession d'un titre à intérêts fixes du chef des intérêts courus et non encore échus, lorsque cette indemnité est mise en compte séparément.*[…] »

La partie étatique soutient que les sommes payées à la demanderesse rangeraient parmi les revenus énumérés à l'article 97 (1) points 1, respectivement 7 et que la fondation litigieuse serait à considérer comme « *autre organisme de droit privé à caractère collectif* » dont le revenu n'est pas imposable directement dans le chef d'un autre contribuable au sens de l'article 159 A 7. a) LIR, subsidiairement serait à considérer comme patrimoine d'affectation

au sens de l'article 159 A 7. b) LIR, de sorte qu'il y a lieu d'examiner si les sommes attribuées à la demanderesse rentrent dans ces qualifications.

Il se dégage des dispositions combinées de l'article 97 (1) points 1 et 7 LIR que pour être qualifiées de revenus provenant de capitaux mobiliers au sens de cette disposition les sommes touchées doivent, premièrement, pouvoir être qualifiées de dividendes, parts de bénéfice ou autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, respectivement d'indemnités spéciales ou avantages alloués à côté ou en lieu et place de ces allocations, étant précisé qu'aux termes des travaux parlementaires à la base de l'article 97 LIR par indemnité spéciale « *il y a lieu d'entendre tout paiement effectué en récompense de la mise d'un capital à la disposition d'un tiers, y compris les paiements qui sont censés compenser des frais d'obtention incombant au capitaliste du chef de son placement* » et que « *Le terme « avantage » désigne d'une façon tout à fait générale tout ce qui a une valeur appréciable en argent, y compris notamment les prestations et toutes espèces de revenus alloués sous une forme déguisée, c'est-à-dire sous une forme que n'affectent usuellement pas les revenus de capitaux* »[1], deuxièmement, ces paiements doivent être effectués « *en raison* » d'actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature et, troisièmement, il faut que ces participations soient tenues dans l'une des collectivités visées aux articles 159 et 160 LIR.

Quand à la condition tenant à la provenances des paiements, et plus particulièrement quand aux sociétés visées par les articles 159 et 160 LIR, force est de constater que la fondation de droit autrichien litigieuse ne figure pas expressément parmi les collectivités énumérées à l'article 159 A 1 à 6 LIR.

Il se dégage des documents parlementaires à la base de la loi de l'impôt sur le revenu que s'il s'agit d'une collectivité de droit étranger qui a une forme juridique inconnue en droit luxembourgeois, il convient d'examiner si elle est susceptible d'être rangée dans un des groupes de collectivités énumérés à l'article 159 1. A LIR « *suivant qu'elles accusent une affinité plus ou moins prononcée avec une forme de société de l'un des deux groupes de sociétés existants au Grand-Duché* »[2].

Parmi les collectivités visées à l'article 159 A LIR figurent sub 7 a) et b) « *les autres organismes de droit privé à caractère collectif, dont le revenu n'est pas imposable directement dans le chef d'un autre contribuable* » et « *les patrimoines d'affectation et les patrimoines vacants* ».

Quant à la nature juridique de la Fondation, c'est à tort que la demanderesse soutient que celle-ci n'est pas susceptible d'être rangée parmi l'une des catégories de collectivité visées à l'article 159 (1) A LIR au seul motif que les actes constitutifs de la Fondation prévoient que les prestations ou attributions effectuées par elle à l'attention d'un bénéficiaire devraient être faites sans contrepartie de la part de celui-ci. En effet, tel que cela a été relevé à bon droit par le délégué du gouvernement, figurent parmi les collectivités visées à l'article 159 (1) A LIR notamment les associations sans but lucratif, qui, par nature, ne distribuent pas de revenus à leurs membres. Pourtant, celles-ci sont expressément visés à l'article 159 LIR et il se dégage plus particulièrement du commentaire de l'article 114, devenu 97 LIR, que sont visées

[1] cf. doc. parl. n° 571 (4), commentaires des articles, p. 186

[2] cf. doc. parl. précités, commentaires des articles, p. 177, en ce qui concerne les sociétés de personnes et de capitaux

également les associations sans but lucratif puisque celles-ci pourraient avoir *de facto* une activité qui d'un point de vue fiscal est à considérer comme une exploitation passible de l'impôt sur le revenu des collectivités, de sorte qu'il n'est pas exclu que ces sociétés puissent distribuer de façon occulte les bénéfices réalisés. A cet égard, les documents parlementaires précisent que « *l'objectif du texte est en premier celui de décourager de prime abord les tentatives d'évasion fiscale par abus de statut légal de l'association sans but lucratif ou des sociétés semblables, par des groupements qui devraient, du point de vue économique, prendre la forme de la société de capitaux ou de la société coopérative* » [3].

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la Fondation, dont il n'est pas contesté qu'elle jouit de la personnalité juridique suivant le droit autrichien et dont, d'après les déclarations de la demanderesse, le revenu n'est pas imposable directement dans le chef d'un autre contribuable puisqu'elle a fait valoir que la Fondation est soumise en droit fiscal autrichien notamment à l'imposition de ses revenus, est *a priori* à qualifier d'autre organisme de droit privé à caractère collectif dont le revenu n'est pas imposable directement dans le chef d'un autre contribuable au sens de l'article 159 (1) A 7. a) LIR.

Néanmoins, cette qualification à elle seule n'est pas suffisante pour retenir l'existence d'un revenu provenant de capitaux mobiliers, mais encore faut-il que les paiements effectués en l'espèce puissent, premièrement, être qualifiés de dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués sous quelque forme que ce soit ou qu'il s'agisse d'indemnités spéciales ou avantages alloué à côté ou en lieu et place de telles allocations et, deuxièmement, qu'ils soient alloués en raison d'actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans la Fondation.

En ce qui concerne la condition que les paiements effectués le soient en raison d'actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature tenues dans l'une des catégories des collectivités visées aux articles 159 et 160 LIR, et en ce qui concerne la qualification de la participation, il se dégage des travaux parlementaires à la base de l'article 114 LIR, devenu l'article 97 LIR que « *La notion de participation s'entend dans un sens très général puisqu'il est ajouté expressément qu'il s'agit des participations de toute nature* », « *qu'il n'est pas nécessaire qu'il y ait participation au sens de la doctrine juridique* » et que « […] *ce n'est pas le point de vue juridique qui compte pour savoir si un titre, présentant des caractéristiques déterminés, comporte participation au sens du n° 1 de l'article 114, mais la ressemblance, du point de vue purement économique, avec l'action comme type de titre de capital* ». Les travaux parlementaires précisent encore que si des titres « *ne confèrent qu'un droit de participation aux bénéfices, à l'exclusion de tout droit de participer aux produits de liquidation, il n'en reste pas moins vrai qu'il s'agit, du point de vue économique, de participations* » et « *le défaut éventuel du droit de vote ne change rien à cette situation* », de sorte que « *la conception juridique du droit social doit s'effacer devant la notion économique de la participation* » [4]. Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre que la notion de participation est à interpréter de manière large, au regard de la réalité économique.

Néanmoins, il convient encore de relever que de manière générale qu'il se dégage encore du commentaire de l'article 114 LIR, devenu l'article 97 LIR, que « *les revenus de capitaux sont en principe les produits des placements de toute nature de capitaux mobiliers.* »[5]

---

[3] cf. doc. parl. précités, commentaire de l'article 114 LIR devenu article 97 LIR, p. 177

[4] doc. parl. précités, commentaires des articles, p.179

[5] doc. parl, n° 571 (4), commentaire des articles, sub commentaire de l'article 114, p. 176

Autrement dit, les revenus provenant de capitaux mobiliers sont les « *fruits de placements de tout genre de capitaux mobiliers* […] *proviennent* […] *d'une source productrice de recettes, matérialisée par un ou plusieurs éléments de fortune faisant partie du patrimoine privé du contribuable* »[6]. Une participation présuppose dès lors l'existence d'éléments de fortune faisant partie du patrimoine du bénéficiaire des paiements qui produisent des recettes, critère qui justement est contesté en l'espèce par la demanderesse.

Il n'est pas contesté que la demanderesse ne dispose ni d'actions, ni de parts de capital, ni de parts bénéficiaires dans la Fondation. Se pose dès lors la question de savoir si les sommes lui allouées, l'ont été en raison d'une autre participation de toute nature dans la Fondation.

En l'espèce, c'est l'existence d'une participation et le lien entre une telle participation et le paiement litigieux qui est contesté par la demanderesse qui soutient ne jamais avoir apporté un élément de fortune à la Fondation, de n'avoir jamais détenu une participation dans celle-ci et de n'avoir par ailleurs jamais eu un droit envers la Fondation à l'attribution d'un quelconque paiement.

Il n'est pas contesté que la demanderesse n'est pas la fondatrice de la Fondation, qu'elle-même n'a jamais mis à disposition de la Fondation un élément de fortune, et qu'elle ne dispose d'aucun droit statutaire dans celle-ci. La partie étatique déduit le lien juridique entre les sommes touchées et une participation de la demanderesse dans la Fondation de la circonstance que la demanderesse est, aux termes des documents constitutifs de la Fondation, déterminable comme bénéficiaire.

Il est certes vrai que les bénéficiaires de la Fondation sont déterminés par les documents constitutifs de la Fondation, tel que cela se dégage plus particulièrement du paragraphe 15 de la déclaration initiale en vertu duquel les bénéficiaires sont désignés par le *Stiftungsvorstand* et des paragraphes 6 (1) et (2) de la déclaration additionnelle en vertu desquels « *1. Auf ihre Lebzeiten sind primär die Stifter Begünstigte der Privatstiftung. [...]. 2. Nach dem Ableben des Stifterin ... sind deren Enkelkinder neben der Stifterin ... primär zu begünstigen. Nach dem Ableben der Stifterin ... sind deren Kinder Begünstigte* […] », de sorte que suite au décès de Madame ... le 1er mai 2003, la demanderesse est devenue bénéficiaire en vertu de ces dispositions.

Néanmoins, il se dégage encore de la même déclaration additionnelle et plus particulièrement de son paragraphe 5 que « *Die Rechtsstellung der Begünstigten wird erst durch die konkrete Zuwendung durch die Privatstiftung erworben. Bis dahin besteht lediglich eine Anwartschaft auf Begünstigung; Rechte aus der Bezeichnung Begünstigter sein zu können erwachsen nicht.*[…] *Kein Begünstigter hat einen Rechtsanspruch auf Begünstigung durch die Privatstiftung. Es kommt daher keinem Begünstigten das Recht zu einen (vermeintlichen) Anspruch im Klagewege gegenüber der Privatstiftung geltend zu machen oder durchzusetzen. 4. Bis zur tatsächlichen Auszahlung können Zuwendungen von der Privatstiftung jederzeit zurückgenommen oder Zusagen auf Zuwendung widerrufen werden.* ». Il s'ensuit que si aux termes des documents statutaires de la Fondation, la demanderesse est déterminable en tant que bénéficiaire, il ne se dégage pas de ces mêmes dispositions ni d'ailleurs des dispositions de la loi autrichienne citées par la partie étatique, que la demanderesse ait un droit acquis à un paiement de la part de la Fondation. Dans ce contexte, il convient encore de relever qu'il se

---

6 « L'impôt sur le revenu (IV) » par Norbert Fehlen, Etudes fiscales n° 75/76, p. 515, n° 97.01

dégage du paragraphe 5 de la déclaration additionnelle que le droit à être déclaré bénéficiaire (*Rechte auf Begünstigung*) n'est pas cessible.

Il ne se dégage pas non plus de ces dispositions qu'une fois que la demanderesse est désignée comme bénéficiaire et s'est vu accorder un paiement, que celui-ci soit en relation avec une participation d'une quelconque nature dans la Fondation. La seule circonstance que la Fondation a été créée par un apport en capital par la mère respectivement grand-mère de la demanderesse n'est pas suffisant pour retenir que les sommes allouées à cette dernière par la Fondation aient un lien économique avec une participation de la demanderesse dans la Fondation. Ensuite, le fait qu'en vertu des documents constitutifs les sommes allouées proviennent en principe des revenus générés par la Fondation n'impose pas la qualification de revenu de capitaux mobiliers, si la condition tenant à l'existence d'une participation en raison de laquelle le paiement est effectué fait défaut. Par ailleurs, le fait que dans la décision du directoire du 9 septembre 2010 est employé le terme de « *ausschütten* » ne permet pas non plus, à défaut d'autres éléments permettant de retenir que le paiement ait été effectué en raison d'une quelconque participation de la demanderesse, de retenir la qualification de revenu provenant de capitaux mobiliers.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'à défaut de lien entre le paiement effectué et une participation de la demanderesse dans la Fondation au sens de l'article 97 (1) 1 LIR, c'est à tort que le bureau d'imposition a qualifié les sommes litigieuses de revenus provenant de capitaux mobiliers, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner plus en avant si les paiements effectués sont susceptibles d'être qualifiés de dividendes, parts de bénéfice ou autres produits alloués sous quelque forme que ce soit au sens de l'article 97 (1) point 1 LIR respectivement d'indemnités spéciales ou avantages alloués à côté ou en lieu et place de telles allocations au sens de l'article 97 (1) 7 LIR, cet examen devenant surabondant.

Cette conclusion n'est pas énervée par la circonstance, relevée par la partie étatique que les distributions des associations sans but lucratifs à des membres sont aussi susceptibles d'être qualifiés de revenus provenant de capitaux mobiliers, puisque les distributions visées sont celles faites aux associés. Tel n'est pas le cas en l'espèce, à défaut de participation de la demanderesse dans la Fondation.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est fondé et que le bulletin est réformé en ce sens que la somme litigieuse touchée par la demanderesse n'est pas à qualifier de revenu provenant de capitaux mobiliers. Il y a partant lieu de renvoyer le dossier devant le bureau d'imposition afin de rectifier le bulletin en ce sens.

En ce qui concerne l'argumentation de la demanderesse tendant à voir qualifier les sommes perçues de donation qui ne serait pas imposable en droit luxembourgeois, le tribunal relève que ses pouvoirs dans le cadre d'un recours en réformation, en vertu duquel il prend une décision en lieu et place de l'autorité ayant pris la décision déférée, en l'occurrence du bureau d'imposition, est limité notamment par le champ de compétence de l'autorité ayant pris la décision.

Le tribunal n'a ainsi pas à se prononcer sur la qualification des sommes perçues comme donation et sur les conséquences fiscales à en déduire, une telle appréciation dépassant le champs de compétence du bureau d'imposition, puisqu'une donation ne rentre dans aucune des catégories de revenus énumérées à l'article 10 LIR et que le traitement fiscal d'une donation pose tout au plus la question de la perception d'impôts, droits ou taxes rentrant dans le champ de compétence de l'administration de l'enregistrement et des domaines en vertu de la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'administration de l'enregistrement et

des domaines et qui ne relèvent partant pas de la compétence de l'administration des contributions directes.

Quant à la demande en paiement d'une indemnité de procédure de 1.000 € réclamée sur le fondement de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, celle-ci est à rejeter comme étant non fondée, puisqu'il n'est pas justifié en quoi il serait inéquitable de laisser à l'unique charge de la demanderesse les frais non compris dans les dépens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, dit que la somme de 21.000 € touchée par la demanderesse n'est pas à qualifier de revenu provenant de capitaux mobiliers ;

renvoie le dossier devant le bureau d'imposition afin que le bulletin soit rectifié en ce sens ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 2 avril 2014 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri | s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 04.04.2014
Le Greffier du Tribunal administratif